

0-793494

*На правах рукописи*

*В. Д. С.*

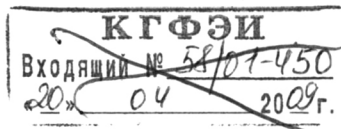
ДОНСКОЙ Владимир Борисович

ТЕОРИЯ И МЕТОДИКА  
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО НОРМАТИВНОГО  
УЧЕТА В ОХОТНИЧЬИХ ХОЗЯЙСТВАХ

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Нижний Новгород- 2009



Работа выполнена на кафедре "Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит" ФГОУ ВПО "Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского"

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Суворова Алевтина Павловна  
- канд. экон. наук  
Ханафеев Фарид Файзрахманович

Ведущая организация - ФГОУ ВПО "Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия"

Защита состоится 16 мая 2009 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 15 апреля 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802251

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Т.В.Ялялиева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* В настоящее время очевидна большая социальная значимость охотничьего хозяйства в экономике России, охране природы, обогащении фауны, в экологическом воспитании населения страны, в сфере услуг, туризме.

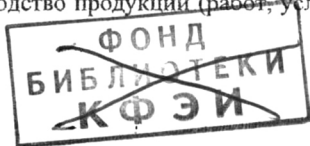
Охотничье хозяйство - это многофункциональная отрасль природопользования. В подготовленной специалистами ВНИИОЗ им. Житкова "Концепции развития охотничьего хозяйства Российской Федерации", включающей в себя различные аспекты и перспективы развития охотничьего хозяйства нашей страны, как отрасли, сформулировано, что оно ведется ради получения товарной продукции (пушнины, лекарственно-технического сырья и т.д.) и предоставления услуг в виде самой охоты, имеет эстетический, социальный (особенно, в районах традиционного природопользования) аспекты, является одним из важных инструментов регуляции экосистем (экологический аспект).

Наряду с важнейшими государственными задачами, стоящими перед учеными-охотоведами, актуальными являются задачи организации и экономики, совершенствования бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах. Организации, осуществляющие деятельность в сфере охотничьего хозяйства, должны иметь в своем распоряжении актуальную информацию об эффективности принятия конкретных решений, их влияния на себестоимость продукции и финансовые результаты.

Значимость выбранной темы исследования обусловлена тем фактом, что вопросы учета в данной отрасли, особенно современной организации учета затрат не достаточно разработаны, что затрудняет управление охотничьими хозяйствами в условиях рынка.

В связи с этим объективно назрела необходимость оперативного учета и контроля производственных затрат, правильного исчисления себестоимости продукции, выявления финансовых и производственных результатов. Ввиду этого представляется наиболее предпочтительным осуществление оперативного учета и контроля с помощью нормативного метода учета затрат, в рамках которого ведется раздельный учет затрат в пределах действующих на предприятии норм и отклонений по ним.

Важной задачей является организация нормативного хозяйства, которое будет являться основой для применения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, разработка нормы прямых и накладных расходов. Отсутствие научной концепции классификационной структуры и состава затрат охотничьего хозяйства требует формирования научно-обоснованной классификации затрат на производство продукции (работ, услуг)



охотничьего хозяйства. Это позволит более эффективно расходовать ресурсы, а также поможет в осуществлении оптимальных решений по управлению затратами охотничьего хозяйства.

Все вышеизложенное определяет актуальность исследования, научную новизну и практическую значимость.

*Состояние изученности проблемы.* Значительный вклад в исследование проблем теории и методологии учета производственной деятельности, себестоимости продукции (работ, услуг) внесли отечественные экономисты П.С. Безруких, И.А. Белобжецкий, А.В. Белобородова, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, К.М. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич, А.Д. Ларионов, А.Ш. Маргулис, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, О.А. Миронова, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, И.Е. Тишков, Л.З. Шнейдман и другие. Среди зарубежных ученых большой вклад в исследование учета затрат и исчисления себестоимости в рыночных условиях внесли Х. Андерсон, Ч. Гаррисон, К. Дружи, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Дж. Фостер, П. Хорват, Ч.Т. Хорнгрен, Р. Энтони и другие.

Применительно к сельскохозяйственному производству проблемам учета затрат и калькулированию себестоимости посвящали свои работы Ю.С. Коваленко, В.Г. Линник, Ю.А. Литвин, М.З. Пизенгольц, В.К. Радостовск, А.Е. Федоров и другие ученые.

Оценивая большой вклад вышеперечисленных ученых, необходимо отметить, что в настоящее время остаются практически непроработанными вопросы методологии и организации бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах. В исследованиях практически отсутствуют отраслевые аспекты бухгалтерского финансового и управленческого учета. Работы отечественных и зарубежных ученых посвящены, в основном, общим вопросам экономики охотохозяйственной деятельности, из которых можно выделить работы М.Н. Андреева, В.В. Дежкина, В.В. Козлова, Е.П. Копылова, С.И. Корытина, Н.В. Краева, С.П. Матвейчука, В.К. Мельникова, В.Г. Сафонова, Е.В. Стахровского и других.

Отсутствие исследований, раскрывающих влияние специфики деятельности охотничьих хозяйств на организацию бухгалтерского учета в целом и на организацию производственного нормативного учета в частности, предопределили выбор направления данного исследования

*Цель и задачи исследования.* Цель исследования заключается в разработке методических основ и практических рекомендаций, связанных с организацией нормативного бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах. Реализация указанной цели в диссертационной работе обусловила постановку и решение следующих теоретических и практических задач:

- уточнить специфику формирования производственных затрат на основе направлений и тенденций развития отрасли охотничьего хозяйства;
- уточнить особенности производственного бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах, обусловленных особенностями охотничьего хозяйства России как отрасли, определить основы организации производственного учета в охотничьих хозяйствах;
- определить особенности организации, влияющие на состав нормативного



хозяйства охотопредприятия, уточнить особенности организации нормативного хозяйства в части нормирования прямых расходов;

- обосновать необходимость разработки учетной классификации затрат на производство продукции (работ, услуг), выявить особенности организации нормативного хозяйства в части нормирования накладных расходов;

- исследовать организационно-методические аспекты учета в структурных подразделениях (центрах ответственности) охотничьего хозяйства и уточнить методику организации бухгалтерского учета деятельности центров ответственности;

- предложить систему финансовых показателей для анализа деятельности охотничьего хозяйства;

- разработать методические подходы по составлению внутрихозяйственной отчетности в охотопредприятиях, предложить новые и внести изменения в имеющиеся формы управленческой отчетности по отражению информации по учету ресурсов.

*Область исследования.* Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК области исследований "Бухгалтерский учет и экономический анализ", п.п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", 1.10 "Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности".

*Предмет и объект исследования.* Предметом исследования является организация производственного бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах, комплекс актуальных проблем, связанных с учетом, анализом и организацией нормативного хозяйства. Объектом исследования являются охотничьи хозяйства Нижегородской области.

*Теоретическая и методологическая база исследования.* Теоретической и методологической основой исследования явились классические и современные разработки и концепции научной отечественной школы и зарубежных ученых по вопросам совершенствования бухгалтерского учета. При определении основных направлений совершенствования учета использовались Международные стандарты финансовой отчетности, нормативные акты по бухгалтерскому учету, специализированные материалы научных конференций, отраслевые инструктивные материалы, специальная литература в области охотничьего, сельского и лесного хозяйства, статистические материалы.

В процессе исследования применялись следующие методы познания: системный подход, диалектический, сравнительный и функциональный методы.

*Информационная база исследования.* Информационной базой диссертационного исследования послужили законодательные, нормативно-правовые акты, регламентирующие бухгалтерский учет и отчетность в России, статистические данные по состоянию охотничьего хозяйства, формируемыми Росстатом, Территориальным органом Росстата по Нижегородской области, аналитические доклады об охотничьих ресурсах России, материалы синтетического и аналити-

ческого бухгалтерского учета охотничьих хозяйств Нижегородской области и другая информация.

*Наиболее важные научные результаты и степень новизны.* Научная новизна результатов исследования заключается в систематизации и дальнейшем развитии теоретических и методических положений, обеспечивающих решение задач совершенствования производственного учета в охотничьих хозяйствах.

Наиболее существенными результатами работы являются следующие:

- определены особенности применения элементов нормативного метода учета в охотничьих хозяйствах, связанные с необходимостью нормативного калькулирования себестоимости продукции;

- обосновано применение нормативного производственного учета, уточнены формы организации и состав нормативного хозяйства охотопредприятия на основе внутрихозяйственного охотопредприятия;

- разработаны и обоснованы методические основы учета затрат для формирования цены на продукцию охотничьего хозяйства на основе сочетания затратных и рыночных методов, анализа деятельности хозяйства, установления норм добычи животных, определения пропускной способности хозяйства;

- разработаны предложения по совершенствованию методики экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности охотопредприятия;

- усовершенствована система организации бухгалтерского учета деятельности в подразделениях охотничьего хозяйства;

- определены формы и рекомендации по составлению специализированной внутрихозяйственной отчетности в организациях охотничьего хозяйства.

*Теоретическая и практическая значимость результатов работы* заключается в разработке теоретических, методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях охотничьего хозяйства. Данные рекомендации позволяют повысить качество оперативного учета в охотничьих хозяйствах.

Выводы и рекомендации, представленные в диссертационной работе, могут быть использованы при осуществлении научной работы, а также на практике в области финансового и управленческого учета, при совершенствовании нормативных документов бухгалтерского учета и отчетности. Результаты исследования могут быть полезны при подготовке курсов лекций по дисциплинам "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет" на экономических факультетах ВУЗов, при подготовке бухгалтеров и специалистов-охотоведов.

*Апробация и внедрение результатов исследования.* Основные положения исследования были доложены на международной (2008 г.) и всероссийской научно-практической конференции (2007 г.) в г. Пенза.

Содержащиеся в исследовании рекомендации и практические разработки используются на предприятиях охотничьего хозяйства Нижегородской области: Охотохозяйство "Богословское", Охотохозяйство РООиР "Сокол", что подтверждается соответствующими справками об их применении и актами внедрения.

Основные положения диссертационной работы опубликованы в 10 печатных

работах общим объемом 2,91 п.л., среди которых пять работ опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

*Объем и структура работы.* Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список использованных источников литературы и приложений, иллюстрирована таблицами и рисунками.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулирована цель и определены задачи, предмет и объект, методология исследования, научная новизна и практическая значимость работы.

**В первой главе "Теоретические основы развития нормативного учета в охотничьих хозяйствах"** рассмотрена специфика отрасли на основе анализа отечественного опыта организации охотничьего хозяйства и охотопользования, определяющая требования к ведению бухгалтерского учета, охарактеризовано состояние охотничьего хозяйства Нижегородской области на основе анализа охотничьих ресурсов, охотничьих угодий, статистических показателей. Определены основные отраслевые особенности формирования и ведения бухгалтерского учета производственных затрат и доходов, выделены особенности нормативного учета, организации производственного учета, включая вариант отражения затрат по статьям калькуляции, приведена общая схема затрат охотничьего хозяйства.

**Во второй главе "Методика производственного учета в охотничьих хозяйствах"** рассмотрен порядок организации и состав нормативного хозяйства в охотопредприятиях, выделены особенности нормирования прямых и накладных расходов охотничьего хозяйства. Исследованы классификации затрат на производство продукции (работ, услуг) в организациях отрасли. Раскрыты особенности ценообразования на продукцию(услуги) охотничьего хозяйства.

**В третьей главе "Анализ деятельности охотничьего хозяйства"** исследованы основные этапы анализа деятельности охотохозяйственных предприятий, выделен порядок анализа деятельности основных подразделений охотничьего хозяйства с рассмотрением варианта бухгалтерского учета результатов деятельности подразделений на основе взаимодействия финансового и управленческого учета. Предложена система финансовых показателей анализа. Разработаны и предложены формы специализированной внутрихозяйственной отчетности.

**В заключении** диссертационной работы приведены выводы и дано обобщение научно-практических результатов исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определены особенности применения нормативного учета в охотничьих хозяйствах.**

Необходимым условием применения нормативного метода учета затрат в охотничьих хозяйствах является определение того, какие должны использоваться нормы и нормативы (разработанные непосредственно в хозяйствах на основе конкретных природных и экономических условий или типовые), расчеты себестоимости, какова методика изменения норм.

Основой нормативного хозяйства охотопредприятия должен стать комплекс нормативов, технических характеристик, рекомендаций и инструкций, содержащихся в проекте внутрихозяйственного устройства охотничьего хозяйства, который составляется каждым охотничьим хозяйством.

Для охотничьего хозяйства разрабатывается перечень норм расхода ресурсов на основе проектных решений.

Одними из основных задач, стоящих перед охотничьим хозяйством, являются:

1) определение главных направлений ведения охотничьего хозяйства на данной территории по видам охотничьих животных, так как в зависимости от этого формируется различная структура затрат и их содержание, а также структура и размер получаемых доходов.

2) составление рекомендаций по проведению биотехнических, охранных, охотхозяйственных мероприятий, включающих в себя:

- деление на егерские обходы (участки). В зависимости от специфики конкретного хозяйства, обеспеченности транспортом, выделяют специальные сферы ответственности - егерские обходы (участки) в границах хозяйства. Исходя из площади хозяйства и нормы нагрузки на 1 егеря, определяется штат егерской службы и соответственно расходы на оплату труда этого подразделения.

- охрану угодий (остолбление территории хозяйства), организацию воспроизводственных участков (территорий, запрещенных для охоты).

- проведение биотехнических мероприятий - комплекса работ для улучшения условий обитания диких зверей и птиц, достижения и поддержания их оптимальной численности путем улучшения кормовых, гнездопригодных и защитных свойств угодий, подкормки животных в трудные для них периоды года, снижения числа хищников и конкурентов.

Каждое хозяйство осуществляет нормирование биотехнических мероприятий по основным видам животных. В частности, для охотохозяйств "Богословское" и "Сокол" автор предлагает нормировать:

- потребности в кормах; количество необходимых кормовых полей; регулирование численности вредных животных; профилактических работы;

- работы по учету охотничьих животных; отстрел животных на основе средних норм отстрела дичи, обеспечивающих примерно постоянный уровень численности вида.

**2. Усовершенствованы форма организации и состав нормативного хозяйства охотопредприятия на основе внутрихозяйственного охотоустройства.**

Примерный алгоритм организации нормативного хозяйства охотопредприятия выглядит следующим образом (рис. 1).

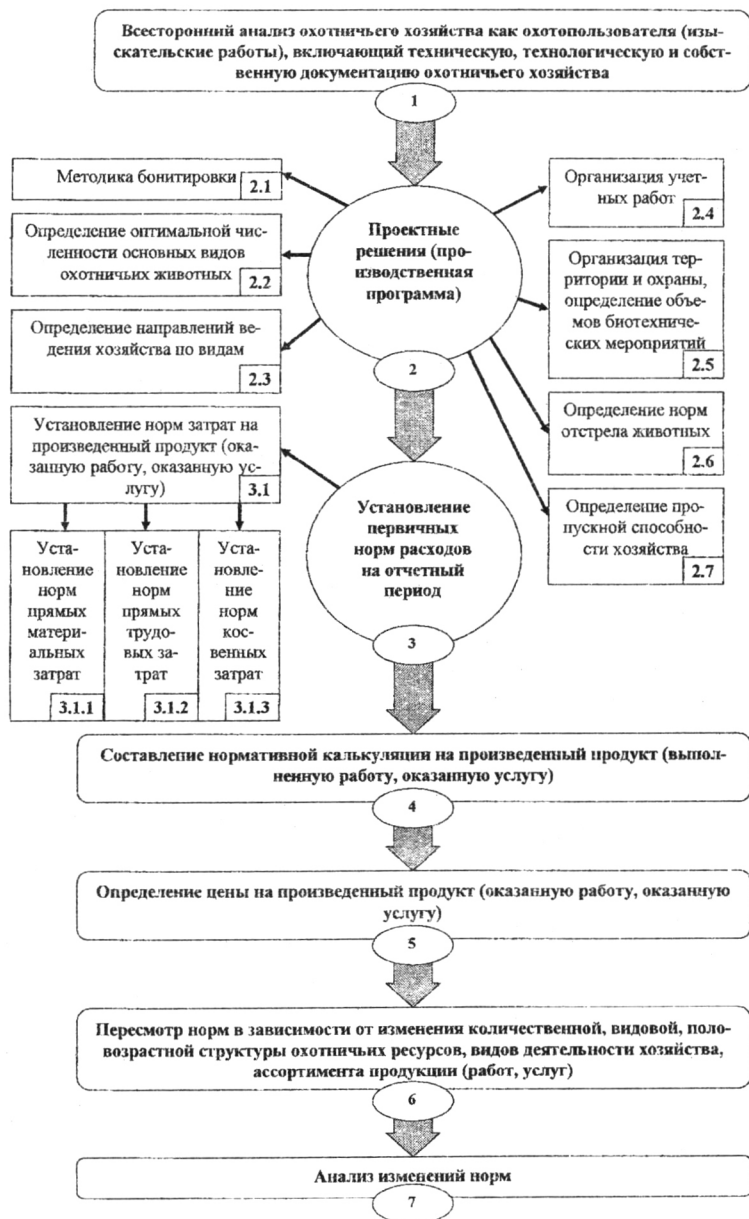


Рис. 1. Состав нормативного хозяйства охотничьего хозяйства

Проектированию норм и нормативов должен предшествовать экономический анализ деятельности хозяйства, определение наиболее рентабельного вида деятельности охотопредприятия.

В результате осуществления вышеуказанных действий охотничье хозяйство организует необходимые работы по организации территории, биотехнические, охранные мероприятия, с которыми связаны прямые затраты охотничьего хозяйства и для которых разрабатываются нормы материальных и трудовых затрат. В частности, для охотхозяйства "Богословское" автором предлагается:

1. Минеральная подкормка для копытных и зайцев. Минеральная подкормка необходима для копытных и зайцев круглый год, больше всего они нуждаются в соли с декабря по июнь. В хозяйстве предусматривается ремонт старых и устройство новых солонцов и установлена норма из расчета 1 шт. на 5 лосей, таким образом в хозяйстве необходимо иметь 23 солонца для лосей. Для зайцев устраиваются солонцы из расчета 1 шт. на 10 особей. В итоге, согласно имеющейся в настоящее время численности необходимо 44 солонца для зайцев. Годовой расход соли для заячьего солонца - 5 кг, для лосиного солонца - 30 кг. Годовая потребность соли для данного хозяйства составляет 910 кг.

2. Подкормка и биотехнические мероприятия для лосей.

3. Подкормка кабана.

Объемы биотехнических мероприятий для кабана из расчета на год в охотничьем хозяйстве "Богословское" приведены в таблице 1.

**Таблица 1. Проектируемые объемы биотехнических работ для кабана в охотхозяйстве "Богословское" на год**

| Наименование нормативов                        | Ед. изм. | Региональный норматив | Требуется, исходя из фактической численности |
|--|----------|-----------------------|--|
| Продолжительность подкормки                    | дни      | 195                   | 195  |
| Подкормочные точки на 10 кабанов               | шт.      | 1                     | 4  |
| Подкормка в сутки на 1 кабана: 1 период, сроки | чч.мм    | 10.10 - 25.11         | 10.10 - 25.11                                |
| Комбикорма                                     | кг       | 0,4                   | 738  |
| Зерно  | кг       | 0,3                   | 553,5  |
| Корнеплоды и картофель                         | кг       | 1,2                   | 2214   |
| II период, сроки                               | чч.мм    | 26.11-15.01           | 01.12 - 15.01                                |
| Комбикорма                                     | кг       | 0,8                   | 1640   |
| Зерно  | кг       | 0,6                   | 1230   |
| Корнеплоды и картофель                         | кг       | 2,4                   | 4920   |
| III период, сроки                              | чч.мм    | 16.01-25.04           | 16.01-25.04                                  |
| Комбикорма                                     | кг       | 1,5                   | 6150   |
| Зерно  | кг       | 1,1                   | 4510   |
| Корнеплоды и картофель                         | кг       | 3,0                   | 12300  |
| Расход кормов на 1 кабана в сезон:             |          |                       |  |
| Комбикорма                                     | кг       | 208                   | 8528   |
| Зерно  | кг       | 153,5                 | 6293,50                                      |
| Корнеплоды и картофель                         | кг       | 474                   | 19434  |
| Создание кормовых полей (на 10 кабанов)        | га       | 0,8                   | 3,3  |

Примечание: в расчетах использована послепромысловая численность.

В таблице 1 приведены нормативы, которые обеспечивают расширенное воспроизводство кабана при должной охране угодий. Использование данных нормативов позволит в кратчайшие сроки поднять фактическую численность до уровня оптимальной и выше.

4. Подкормка зайца-беляка.

5. Биотехнические мероприятия для боровой дичи.

В итоге нами может быть сформирован объем годовой потребности в кормах, который представлен в таблице 2.

**Таблица 2. Сводная ведомость годовой потребности в кормах для диких животных в охотхозяйстве "Богословское"**

| № п/п | Наименование кормов    | Единица измерения | Потребность в год, исходя из фактической численности |
|-------|------------------------|-------------------|--|
| 1     | Соль                   | кг                | 910  |
| 2     | Комбикорм              | кг                | 8528   |
| 3     | Зерно                  | кг                | 6293,5   |
| 4     | Корнеплоды и картофель | кг                | 19434  |
| 5     | Кормовых полей         | га                | 3,3  |

При нормировании трудовых затрат охотничьего хозяйства необходимо учитывать, что фонд оплаты труда егерской службы зависит от общей площади хозяйства, так как существует норма нагрузки по обслуживанию угодий на одного егеря в размере 10 тыс. га.

Кроме этого, в конкретном хозяйстве могут устанавливаться индивидуальные нормативы затрат труда персонала охотничьего хозяйства.

Стимулирование всех участвующих в организации и проведении охот является, на наш взгляд, необходимым условием, повышающим ответственность за результат охот, как руководства, так и обслуживающего персонала, причем премирование обычно производится только при условии гарантированного отстрела животных.

В настоящее время во многих охотничьих хозяйствах Нижегородской области в зависимости от объекта охоты (медведь, лось, косуля и др.) величина доплаты составляет от 200-6000 руб. за животное для организатора охоты (охотоведа, старшего егеря) и 100-3000 руб. - обслуживающему персоналу (егерям). В итоге в хозяйстве устанавливаются нормативные прямые затраты труда сотрудников при добыче разных видов охотничьих животных, определяемые по формуле:

$$З = \text{нормо-час (руб.)} \times \text{количество часов}.$$

Нормо-час можно установить, исходя из оклада работников, составляющих штатное расписание с учетом продолжительности рабочего дня и особенностей добычи отдельных видов животных. Из опыта добычи охотничьих животных в хозяйствах Сокольского района Нижегородской области можно сделать вывод, что с учетом всех необходимых приготовлений для добычи таких животных как лось, кабан, заяц-беляк, медведь установлена норма времени - 8 часов, для глухаря и тетерева - 3 часа.

В этой связи в качестве прямой зарплаты в хозяйстве "Богословское" нами

установлена доплата за гарантированный отстрел конкретного охотничьего животного, дифференцированная по сумме в зависимости от сложности добычи и профессионального уровня сотрудника. В таблице 3 представлена информация о нормативной прямой заработной плате сотрудников данного хозяйства на 2008 г. С учетом сезонности добычи животных и норм добычи нормативные прямые затраты труда сотрудников при добыче основных видов охотничьих животных составят:

**Таблица 3. Нормативная прямая заработная плата сотрудников в хозяйстве "Богословское" на 2007 г., руб. (в т.ч. выплаты в ПФ-14%\*)**

| Сотрудники/<br>Объекты добычи                                   | Лось   | Кабан  | Заяц-<br>беляк | Глухарь | Тетерев | Медведь | Итого на<br>1-го чел. |
|---|--------|--------|----------------|---------|---------|---------|-----------------------|
| 1. Старший егерь  | 3000   | 2000   | 200            | 1000    | 500     | 6000    | 12700                 |
| 2. Егерь  | 1500   | 1000   | 100            | 500     | 250     | 3000    | 6350                  |
| 3. Норма добычи **,<br>единиц в год                             | 6      | 8      | 218            | 157     | 402     | 7       | 798                   |
| 4. Расходы на оплату<br>труда                                   | 72000  | 64 000 | 174 400        | 628000  | 804000  | 168000  | 1910400               |
| - старший егерь   | 18000  | 16000  | 43 600         | 157000  | 201000  | 42000   | 477600                |
| - егеря (6 чел.)  | 54000  | 48000  | 130 800        | 471000  | 603000  | 126000  | 1432800               |
| 4.1. В том числе<br>взносы в ПФ (14%)                           | 8842,1 | 7859,6 | 21417,5        | 77122,8 | 98736,8 | 20631,6 | 234610,5              |
| - старший егерь   | 2210,5 | 1964,9 | 5 354,4        | 19280,7 | 24684,2 | 5157,9  | 58652,6               |
| - егеря (6 чел.)  | 6631,6 | 5894,7 | 16063,1        | 57842,1 | 74052,6 | 15473,7 | 175957,9              |
| 5. Период добычи<br>***, дней в году                            | 60     | 180    | 60             | 30      | 30      | 90      |                       |
| 6. Норма времени<br>добычи 1 животного,<br>час.                 | 8      | 8      | 8              | 3       | 3       | 8       |                       |
| 7. Нормативные за-<br>траты на оплату тру-<br>да, руб./жив.**** |        |        |                |         |         |         |                       |
| - старший егерь   | 100,0  | 29,6   | 242,2          | 654,17  | 837,50  | 155,56  |                       |
| - егерь   | 50,0   | 14,8   | 121,1          | 327,05  | 418,75  | 77,78   |                       |

\* - охотхозяйство применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения- доходы;

\*\* - на основе проекта внутрихозяйственного устройства;

\*\*\* - на основе сроков проведения охоты в охотохозяйстве;

\*\*\*\* -  $(\text{Доплата} \times \text{норму добычи} / \text{период добычи}) / 24 \text{ часа} \times \text{норму времени (п.6)}$

Вместе с тем, анализируя данный вариант формирования прямой заработной платы в хозяйствах, считаем, что подобный подход недостаточно мотивирует егеров, так как в данном случае нет привязки ни к количеству охотников, посещающих хозяйство, ни к другим показателям (например, к весу добытого животного и т.д.). Кроме того, неоправданно большим является, на наш взгляд, сложившийся на рынке разрыв в доплате для организаторов охот и штатных егеров. В связи с этим мы рекомендуем в дальнейшем ориентироваться и на другие механизмы определения прямой зарплаты и использовать, в частности, показатель фактической пропускной способности охотничьего хозяйства, где под фактической пропускной



способностью понимается число охотников, которым может быть предоставлена возможность охоты в зависимости от численности дичи в хозяйстве. Такой порядок формирования прямой заработной платы видится автору вполне возможным, так как в его основе лежит рыночный механизм, который способствует увеличению фактической пропускной способности хозяйства.

В этой связи мы предлагаем определять в каждом отдельном хозяйстве прямые затраты труда егерской службы при добыче разных видов охотничьих животных по следующей формуле:

$$\Phi OT_{np} = PC_{факт} \times Ц_{ср}, \text{ где:}$$

$\Phi OT_{np}$  - прямая заработная плата работников егерской службы, руб.;

$PC_{факт}$  - фактическая пропускная способность хозяйства, чел/дн.;

$Ц_{ср}$  - средняя цена организации охоты, руб. в сутки (в зависимости от количества охотников в группе).

**3. Разработаны и обоснованы методические основы учета затрат для формирования цены на продукцию охотничьего хозяйства на основе сочетания затратных и рыночных методов, анализа деятельности хозяйства, установления норм добычи животных, определения пропускной способности хозяйства.**

Ценообразование у продавца продукции (услуг) охотничьего хозяйства определяется, в основном, уровнем конкуренции на товарном рынке охотничьего хозяйства, который представляет собой совокупность субрынков охотничьих товаров и услуг.

Особенности ценообразования формируют следующие факторы: природные характеристики охотничьих животных, специфика охоты как вида хозяйственной деятельности, позволяющей получать охотничью продукцию, сроки охоты, суточные и сезонные нормы добычи дичи, участие охотников в биотехнических мероприятиях на территории хозяйства, а также государство, устанавливая сроки охоты, лимиты добычи охотничьих животных на одного охотника, взимая сборы за выдачу именных разовых лицензий, за пользование объектами животного мира.

В сводной таблице 4 приведены расчетные нормы отстрела дичи для охотхозяйства "Богословское", с учетом современной численности, среднего уровня прироста, а также необходимости достижения оптимальной численности.

**Таблица 4. Расчет нормы отстрела охотничьих зверей в охотничьем хозяйстве "Богословское" исходя из фактической численности**

| № п/п | Вид животного | Численность особей (расчетная предпромысловая) | Норма добычи   |                               |
|-------|---------------|--|--|-------------------------------|
|       |               |  | %  | Особей                        |
| 1     | Лось          | 130  | до 5   | 6                             |
| 2     | Кабан         | 53   | до 15  | 8                             |
| 3     | Заяц-беляк    | 870  | 25   | 218                           |
| 4     | Глухарь       | 872  | до 10% поющих самцов весной<br>до 15% общей численности осенью | до 27 весной<br>до 130 осенью |
| 5     | Тетерев       | 2170   | до 10% поющих самцов весной<br>до 15% общей численности осенью | до 77 весной<br>до 325 осенью |

Анализируя методологические аспекты формирования цены, в частности, затратные методы ценообразования (метод надбавки к издержкам, метод ценообразования на основе переменных затрат), рыночные методы (метод следования за конкурентом), и в связи с тем, что товарный рынок охотничьего хозяйства функционирует в заданном административно-правовом пространстве, возможности использования ценовой политики часто ограничены и существует острая необходимость выживания хозяйств в условиях кризиса. В этой связи считаем целесообразным использовать в качестве метода ценообразования "метод следования за конкурентом", который можно представить следующей формулой: затраты + нефиксированная прибыль (с учетом конкурентной цены).

Это означает, что цена на продукцию и услуги охотничьего хозяйства, включающая в себя расходы на производство продукции (работ, услуг), а также налоги и сборы в соответствии с национальным законодательством формируется на основе потребительских свойств, качества товаров и услуг, конъюнктуры рынка. Покрывая свои собственные затраты, главным показателем охотопользователя считается цену конкурентов на аналогичную продукцию.

#### 4. Разработаны предложения по совершенствованию методики экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности охотопредприятия.

По нашему мнению, основными стадиями анализа деятельности охотохозяйственных предприятий должны стать: (см. рис. 2):



Рис. 2 Система анализа деятельности охотохозяйственных предприятий

Размер охотничьего хозяйства наиболее полно характеризуется показателями выручки от реализации продукции (работ, услуг); площади закрепленных угодий; стоимости основных средств производственного назначения; численности работников.

На основе материалов лесоустройства Сокольского и Волжского опытного лесхозов, материалов землеустройства по Сокольскому району, а также натурного обследования угодий представлен анализ типов охотничьих угодий в хозяйстве "Богословское", а далее - прогноз возможных изменений в составе угодий.

Интенсивность использования угодий определяется с помощью таких показателей как: фондооснащенность; затраты труда на освоение; выход продукции на единицу площади; степень освоённости угодий. Выход продукции промыслов в хозяйствах рассчитывается на 1000 га угодий.

Расчет данных показателей представлен в таблице 5.

**Таблица 5. Интенсивность использования угодий в хозяйстве "Богословское"**

| Показатели  | Формула    | Нормативное значение (2006 г.) | Фактическое значение (2007 г.) | Отклонение |
|---|------------|--------------------------------|--------------------------------|------------|
| 1. Фондооснащенность, тыс. руб. / 1000 га                           | ОС/ОРУ     | $675,3 / 63,7 = 10,6$          | $875,3 / 63,7 = 13,7$          | 3,1        |
| 2. Добыча продукции на единицу площади, тыс. руб. / 1000 га         | N**/ОРУ    | $4449,4 / 63,7 = 69,8$         | $2183,3 / 63,7 = 34,3$         | -35,5      |
| 3. Затраты труда на освоение охотничьих угодий, тыс. руб. / тыс. га | ФОТ***/ОРУ | $2491,8 / 63,7 = 39,1$         | $1129,5 / 63,7 = 17,7$         | -21,4      |

\*- ОС - Среднегодовая стоимость основных фондов, ОРУ - общий размер охотоугодий;

\*\* - N - выручка от реализации продукции;

\*\*\* - ФОТ - фонд оплаты труда.

Для определения экономической эффективности добычи охотничьих животных предлагаем применять показатели: трудоемкость добычи охотничьих животных; расходы на добычу одного животного при использовании одного из способов добычи.

Анализируя показатели трудоемкости добычи охотничьих животных на территории хозяйства, мы видим, что, несмотря на меньшее число добытых в отчетном периоде на территории хозяйства охотничьих животных в целом (303 против 798 по нормам) и по отдельным видам животных в частности, недостаток егерского штатного состава способствует отклонений трудоемкости добычи в сторону увеличения практически по всем видам охотничьих животных, кроме медведя (в частности, по лосю - на 0,5 чел./жив., по кабану - на 1,6 чел./жив.). Анализ показателя трудоемкости, характеризующего затраты времени для добычи охотничьего животного, показывает, что фактическая трудоемкость добычи по всем рассматриваемым видам, кроме тетерева и глухаря значительно увеличилась по сравнению с нормативной (например, по лосю - в два раза) ввиду меньшего количества добытых животных. По глухарю и тетереву необходимо скорректировать норму календарного времени на добычу в соответствии с фактическими результатами.

Отклонение от нормативных расходов на добычу одного охотничьего животного складывается из нескольких факторов. Однако несмотря на меньшее значение суммы расходов на добычу, значительно меньшее количество добытых животных (на 495 от нормы) обусловило превышение значения данного показателя по большинству рассматриваемых видов охотничьих животных (кроме глухаря и тетерева), в частности, по лосю - на 33,9 тыс. руб., по кабану - на

124,0 тыс. руб. Данные расчеты еще раз подтверждают наш вывод о необходимости увеличения объемов добычи и соответственно выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В целом по охотничьему хозяйству все фактические показатели (выручка, себестоимость, прибыль, рентабельность) меньше нормативных, есть общая небольшая рентабельность (9,8% - норма, 6,9% - факт) за счет мелкой дичи (глухарь, тетерев), хотя добывается значительно меньше пропускной способности хозяйства).

По нашему мнению, основной задачей, стоящей в настоящий момент перед хозяйствами Нижегородской области, является увеличение объема добычи до показателей пропускной способности хозяйства, доведение фактических показателей прямых затрат до нормативных, пересмотр ряда норм затрат и выручки по отдельным животным.

#### **5. Усовершенствован вариант организации бухгалтерского учета деятельности в подразделениях охотничьего хозяйства.**

В исследовании отмечено, что производственный процесс в охотничьем хозяйстве состоит, прежде всего, в оказании услуг охоты, а также в организации добычи и заготовок мяса диких животных, грибов, ягод, пушно-мехового сырья на территории хозяйства, разбитого на охотничьи участки, выступающих в роли отдельных центров ответственности.

Охотничьи участки целесообразно, на наш взгляд, выделять на основе материалов лесоустройства, в частности, в настоящее время предлагается выделить два охотничьих участка, находящихся в границах Волжского опытного лесхоза (28142 га) (1 охотничий участок) и Сокольского лесхоза (19413 га) (2 охотничий участок). В дальнейшем по мере развития хозяйства и расширения штатного егерского состава возможно выделение большего количества охотничьих участков, в частности, на основе деления данных лесхозов на лесничества. На каждом из охотничьих участков, закрепленных за конкретными ответственными лицами происходит процесс по производству охоты, при котором формируются затраты, относящиеся непосредственно к деятельности на данных участках.

При применении интегрированной системы учета в процессе формирования затрат отдельного структурного подразделения предложено открывать соответственные аналитические счета к счетам 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы" и не открывать в подразделениях счет 26 "Общехозяйственные расходы". Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) каждого структурного подразделения целесообразно выявлять на счете 84 "Внутрихозяйственные расчеты по продажам", который будет являться аналогом счета 90 "Продажи" для каждого отдельного структурного подразделения. В дебете счета предлагается учитывать себестоимость продуктов труда, а по кредиту - сумма выручки от продаж.

В результате проведенного анализа указанной системы учета сделан вывод о том, что организация учета затрат и финансовых результатов по подразделениям охотничьего хозяйства позволит уменьшить расходы хозяйства на оплату труда и ЕСН на 301,8 тыс. руб. и соответственно увеличить на эту сумму при-

быть (см. табл. 6). Без выделения отдельных охотничьих участков и прикрепления конкретных егерей к ним, а также установления зависимости доплат от количества добытых животных на участках и используя "котловой" способ учета затрат труда в охотничьем хозяйстве, был неясен вклад каждого производственного рабочего (егеря) в общий результат, так как ранее выплачивалась доплата за гарантированный отстрел животного каждому из егерей, вне зависимости на каком участке производилась добыча.

**Таблица 6. Отчет о добыче охотничьих животных и прямой зарплате персонала (в том числе ПФ) при внедрении учета по охотничьим участкам, 2007 г.**

| Охотничьи животные | В целом по охотхозяйству |           | При учете по центрам ответственности |           |                     |           |        |           | Отклонение (3-9) |
|--------------------|--------------------------|-----------|--------------------------------------|-----------|---------------------|-----------|--------|-----------|------------------|
|                    |                          |           | 1 охотничий участок                  |           | 2 охотничий участок |           | Итого  |           |                  |
|                    | особей                   | тыс. руб. | особей                               | тыс. руб. | особей              | тыс. руб. | особей | тыс. руб. |                  |
| 1                  | 2                        | 3         | 4                                    | 5         | 6                   | 7         | 8      | 9         | 10               |
| Лось               | 3                        | 27,0      | 2                                    | 9,0       | 1                   | 4,5       | 3      | 13,5      | 13,5             |
| Кабан              | 2                        | 12,0      | 2                                    | 6,0       | -                   | -         | 2      | 6,0       | 6,0              |
| Заяц-Беляк         | 91                       | 54,6      | 59                                   | 17,7      | 32                  | 9,6       | 91     | 27,3      | 27,3             |
| Глухарь            | 72                       | 216,0     | 51                                   | 76,5      | 21                  | 31,5      | 72     | 108,0     | 108,0            |
| Тетерев            | 136                      | 204,0     | 92                                   | 69,0      | 44                  | 33,0      | 136    | 102,0     | 102,0            |
| Медведь            | 5                        | 90,0      | 3                                    | 27,0      | 2                   | 18,0      | 5      | 45,0      | 45,0             |
| Итого              | 309                      | 603,6     | 209                                  | 205,2     | 100                 | 96,6      | 309    | 301,8     | 301,8            |

#### **6. Определены формы и рекомендации по составлению специализированной внутрихозяйственной отчетности в организациях охотничьего хозяйства.**

Основными документами по учету и контролю затрат охотничьего хозяйства является отчетность, связанная с деятельностью отдельных подразделений, а также с технологическими особенностями деятельности охотничьего хозяйства, прежде всего, с охраной и воспроизводством охотничьих животных, основанная на анализе внутренней и внешней сфер деятельности охотничьего хозяйства.

В качестве форм отчетности, связанной с деятельностью отдельных подразделений предложены "Отчет о затратах по элементам и подразделениям", "Отчет о переменных затратах по охотничьими участкам", "Отчет о добыче охотничьих животных и прямой зарплате персонала", "Отчет о реализованных лицензиях на добычу охотничьих животных на территории хозяйства". Отчеты позволяют получить полную и достоверную учетно-аналитическую информацию в целях анализа и контроля нормативных значений расходов по элементам и статьям затрат, а также о количестве проданных лицензий на добычу отдельного вида охотничьих животных с выделением суммы выручки от продажи лицензий, приходящейся на конкретный вид охотничьих животных, что позволит проанализировать величину полученных доходов хозяйством, причину неблагоприятных отклонений (при необходимости) и выработать рекомендации по рациональному использованию охотничьих ресурсов.

В числе отчетных регистров, связанных технологическими особенностями работы хозяйства предлагаются:

- ведомость по отражению выполнения плана биотехнических и охотохозяйственных мероприятий и общей величины затрат на их осуществление, содержащая сведения о затратах на проведение биотехнических и охотохозяйственных мероприятий с выделением планируемых и фактических затрат, отклонений от выполнения плана в абсолютных и относительных величинах. Данный регистр позволяет анализировать выполнение данных мероприятий, оценивать произведенные затраты, а в случае необходимости скорректировать плановые показатели, определить направления оптимизации расходования ресурсов;

- внесение изменений в типовой документ "Сводная районная карточка учета половозрастной структуры диких копытных животных (Форма СТ-2), по которому осуществляется учет основных видов копытных животных. Уточнения в данном типовом документе способствуют получению достоверных данных затратах на проведение учета численности определенного вида охотничьих животных на отдельных охотничьих участках в частности и по всему хозяйству в целом, возможности произвести корректировку нежелательных отклонений от нормативных значений.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях ВАК**

1. Донской В.Б. Особенности нормативного учета в охотничьих хозяйствах / В.Б.Донской // Нива Поволжья. - 2008. - № 4(9). - 0,6 п.л.
2. Донской В.Б. Направления повышения эффективности деятельности охотничьего хозяйства (на примере Нижегородской области) / В.Б.Донской // Региональная экономика. Теория и практика. - 2008. - № 17. - 0,19 п.л.
3. Донской В.Б. Отчетность центров ответственности охотничьего хозяйства / В.Б.Донской // Нива Поволжья. - 2007. - № 4(5). - 0,19 п.л.
4. Донской В.Б. Варианты организации управленческого учета по центрам ответственности охотничьего хозяйства / В.Б.Донской // Управленческий учет. - 2007. - № 5. - 0,5 п.л.
5. Донской В.Б. Учет затрат по центрам ответственности в охотничьем хозяйстве / В.Б.Донской // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 22. - 0,19 п.л.

### **Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов**

6. Донской В.Б. Особенности финансово-хозяйственной деятельности охотничьих хозяйств и требования к организации и ведению бухгалтерского учета / В.Б.Донской // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория и практика:

сборник материалов II Всерос. науч.-практ. конф. / РИО ПГСХА. - Пенза, 2005. - 0,25 п.л.

7. Донской В.Б. Особенности бухгалтерского учета в охотничьих хозяйствах / В.Б.Донской // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория и практика: сборник материалов III Всерос. науч.-практ. конф. / РИО ПГСХА. - Пенза, 2006. - 0,19 п.л.

8. Донской В.Б. Формирование цены в управленческом учете на продукцию охотничьего хозяйства / В.Б.Донской // сб. науч. ст. / ФГОУ ВПО "Нижегородский коммерческий институт". - Нижний Новгород, 2006. - 0,25 п.л.

9. Донской В.Б. Состояние охотничьего хозяйства Нижегородской области / В.Б.Донской // Мониторинг природных экосистем: сборник материалов Всерос. науч.-практ. конф. / РИО ПГСХА. - Пенза, 2007. - 0,3 п.л.

10. Донской В.Б. Организация нормативного хозяйства в охотопредприятиях / В.Б.Донской // Опыт и проблемы социально-экономических преобразований в условиях трансформации общества: регион, город, предприятие: сборник статей 6 межд. науч.-практ. конф. / РИО ПГСХА. - Пенза, 2008. - 0,25 п.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 15.04.2009 г. Заказ № К1/940. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64